

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Neutralità fiscale anche per i conferimenti di studi professionali

di Ennio Vial

Convegno di aggiornamento

Trasferimento dell'azienda: i diversi approcci contabili, fiscali e contrattuali

Scopri di più

Il conferimento di azienda effettuato **tra imprese commerciali** è un'operazione **fiscalmente neutra**, ai sensi dell'[articolo 176, Tuir](#). In questo modo il legislatore ammette (anzi impone) che la “trasformazione” della ditta individuale in un **veicolo societario unipersonale o pluripersonale non comporti alcuna emersione di plusvalenza**.

L'operazione risulta **irrilevante** anche **ai fini dell'Iva** e sconta **imposta di registro fissa**, anche se nel perimetro dell'azienda è incluso un **compendio immobiliare**.

A tali rosee conclusioni non si può giungere, tuttavia, in ipotesi di **conferimento di studio professionale in STP**. La [risposta ad interpello n. 125/2018](#), affrontando il caso di un dentista ha ritenuto, infatti, che il **conferimento dello studio in STP sia realizzativo** in base al combinato disposto dell'[articolo 9](#) e dell'[articolo 54 Tuir](#).

Analogamente, passando al **profilo Iva**, la circostanza che lo studio professionale oggetto di conferimento non possa qualificarsi alla stregua di azienda, ai sensi dell'[articolo 2555 cod. civ.](#), **impedisce**, altresì, **di poter applicare**, alla fattispecie in esame, l'[articolo 2, comma 3, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#), che sancisce **l'irrilevanza**, ai fini Iva, dei **conferimenti di aziende in società**.

Il **quadro normativo ostacola**, pertanto, concretamente, **le aggregazioni professionali** che dovrebbero essere favorite, invece, **nell'interesse della collettività**. Fortunatamente, la bozza di riforma dell'Ires in circolazione, pone rimedio a questo ingiustificato trattamento discriminatorio concependo un nuovo [articolo 177 bis, Tuir](#).

Il comma 1 sancisce la **neutralità fiscale dei conferimenti in società** per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico ([articolo 10, L. 183/2011](#)) di:

- **attività materiali e immateriali**, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale;
- **passività**, comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, la **somma**

algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto **conferitario subentra nella posizione di quello conferente** in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare, da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi, i **dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti**.

Analogamente al conferimento di azienda, la norma concepisce un **disallineamento tra valori civilistici e fiscali**.

La nuova norma (in bozza) estende, al comma 2, la **neutralità fiscale e le disposizioni connesse anche**:

- a) ai **conferimenti in società per l'esercizio di attività professionali** regolamentate nel sistema ordinistico diverse da quelle menzionate in precedenza;
- b) agli **apporti in associazioni o società semplici** di cui all'articolo 5, Tuir, costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
- c) agli **apporti delle posizioni partecipative nelle associazioni** o società di cui alla lettera b) in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti di cui al comma 1 e alla lettera a);
- d) alle **trasformazioni, fusioni e scissioni di società tra professionisti** di cui al comma 1 e alla lettera a), nonché alle medesime operazioni delle **associazioni o società semplici** di cui alla lettera b) e tra le società di cui al comma 1 e alla lettera a) e le associazioni o società semplici di cui alla lettera b);
- e) al **trasferimento di attività materiali e immateriali**, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, riferibili all'attività artistica o professionale svolta in forma individuale per causa di morte o per atto gratuito.

La lett. c) affronta sostanzialmente il caso del **conferimento di partecipazioni di associazioni professionali in altre associazioni o in STP**. La lett. d) affronta, invece, il caso delle **classiche operazioni straordinarie fiscalmente neutre**.

Infine, in linea con quanto l'articolo 58 Tuir prevede in relazione alle successioni e alle donazioni di azienda, la lett. e) prevede la **neutralità anche per le donazioni e successioni di studi professionali**.

Il comma 3 prevede che i criteri di cui al comma 1 si applicano anche qualora, a seguito della cessazione, **entro 5 anni dall'apertura della successione**, dell'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte degli eredi, la predetta attività **resti svolta da uno solo di essi**.

Il comma 4, infine, *"al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio, per effetto delle disposizioni di cui ai commi precedenti, da un periodo di imposta soggetto alla*

determinazione del reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 a un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa ai sensi degli articoli 56 e 83" stabilisce che "i componenti positivi e negativi che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito di lavoro autonomo, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa dei periodi di imposta successivi".

Ovviamente, "corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio da un periodo di imposta soggetto alla determinazione del reddito d'impresa a un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito di lavoro autonomo".

Sono poi richiamate, in quanto compatibili, le previsioni dell'[articolo 170, comma 3 e comma 4, Tuir](#), in tema di **gestione delle riserve**, che in questa sede non è il caso di approfondire.

Il legislatore della bozza, infine, interviene per **prevedere l'estensione alle operazioni di riorganizzazioni professionali** del regime Iva e imposta di registro che **interessa le aziende**.

Proponiamo, da ultimo, il **testo della bozza utilizzato per svolgere le nostre analisi**.

«Articolo 177-bis (Operazioni straordinarie e attività professionali)

- 1 I conferimenti di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, comunque riferibili all'attività artistica o professionale, in una società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico, di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze; il soggetto conferente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, la somma algebrica dei valori fiscalmente riconosciuti di attività e passività conferite e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine a quanto ricevuto, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti nelle scritture contabili e i valori fiscalmente riconosciuti.

2